



Osaka Gakuin University Repository

Title	会計情報論の基礎にある 3 つの概念 Three Concepts underlying Accounting Information Theory
Author(s)	船本 修三 (Shuzo Funamoto)
Citation	大阪学院大学 商・経営学論集 (OSAKA GAKUIN UNIVERSITY REVIEW OF COMMERCE AND BUSINESS ADMINISTRATION), 第 44 巻第 1・2 号 : 27-75
Issue Date	2019.03.31
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

会計情報論の基礎にある3つの概念

船 本 修 三

Three Concepts underlying Accounting Information Theory

Shuzo Funamoto

ABSTRACT

Accounting represents economic events of a business enterprise by accounting languages. Accounting languages are accounts that are constructed by account titles and account values. Account titles represent qualitatively economic events by names. Account values represent quantitatively economic events by monetary terms.

Accounting information is a symbolic representation of the economic events of a business enterprise in terms of accounting languages. Accounting intermediates between a business enterprise (the accounting information transmitter) and its stakeholder (the receiver of accounting information) to reach the mutual understanding of the former and the latter. Accounting should accomplish the mission of a language of a business enterprise.

From such a viewpoint, this paper defines three concepts underlying the accounting information theory. The contents of this paper are as follows.

(2018.12.6 受付／2018.12.30 受理)

- I Information
 - 1 Four Concepts of Information
 - 2 Non-Sign Information and Sign Information
 - 3 Signal and Symbol
- II Usefulness
 - 1 Relevance
 - 2 Reliability
- III Causality
 - 1 Causality and Teleology
 - 2 The Nature of Causality
 - 3 Tree Viewpoints of Causality
 - 4 The Development of Causality in Accounting

I 情 報

1 4つの情報概念

人間の身体は、心臓に代表される筋肉骨組織と、脳に代表される神経組織から構成されている。人間の行動は、実際には筋肉骨組織によって実行されるが、筋肉骨組織を行動目的達成のために効率的に機能させるのは、神経組織である。心臓がなければ動くことはできないが、脳が、心臓に対して適切な指令を与えることによって、動くべき方向を決定してくれる。情報は、これを脳が心臓に対して与える指令にたとえることができる。

情報は、人間に対してイメージを作り出すための刺激を与えると同時に、イメージを確実化することによって、将来に対して影響を及ぼす。イメージにはある程度の不確実性がつきまとっているのであるが、時の経過に応じて情報が追加されれば、これによってイメージが変化し、確実化する。そしてわれわれは確実化したイメージによって意思決定を行う。情報は、その利用者の将来意思決定に役立つ知識となることによって、利用者の経験や価値体系に基づいて形成された概念に対して何らかの影響を及ぼすのである¹⁾。

このような特徴を有する情報の概念には、最広義、広義、狭義および最狭義の4つのものがある²⁾。第1に、最広義の情報概念である。最広義の情報とは、物質—エネルギー—一般の存在と不可分の情報現象であり、物質—エネルギー—の時間的—空間的、また定性的—定量的なパタンのことである。物質—エネルギー—の存在するところ、つねにそれが担うパタンが存在し、パタンの存在するところ、つねにそれを担う物質—エネルギー—が存在する。生命の発生以前の世界を含めて、全自然に遍在するとされる情報現象である。この定

1) Boulding [1961] pp.10-11.

2) 4つの情報概念についての詳細は、吉田 [1990a] (3-5頁, 95-101頁) および吉田 [1990b] (113-151頁) を参照。

義は、世界の根源的な素材を物質—エネルギーと情報の2元的構成に求めたN. ウィーナーの自然観に由来するが、物質—エネルギーの概念がアリストテレス哲学の質料範疇の科学化であったとすれば、最広義の情報概念は、その形相範疇の科学化であるといえる³⁾。

第2に、広義の情報概念である。広義の情報とは、生命の登場以後の自然に特徴的なシステムの自己組織能力と不可分の情報現象であり、意味をもつ記号の集合のことである。DNAの登場は秩序のプログラムと秩序そのものの2層からなる新たな世界の登場を意味している。設計図のない自然から、設計図のある自然への転換である。生命的自然では、無生命的自然に存在するパターン一般が、表示パターンと被表示パターン、制御パターンと被制御パターン、記号パターンと意味パターンに分化するのである。遺伝情報と文化情報は、この広義の情報の代表的な事例である⁴⁾。

第3に、狭義の情報概念である。第2の広義の情報概念のうち、伝達、貯蔵、ないし変換システムにあって認知、評価、ないし指令機能を果たす有意味のシンボル集合を、狭義の情報と規定できる。社会科学が対象にする情報現象は、この有意味のシンボル集合に集中しているからである⁵⁾。したがって、狭義の情報とは、人間個体と人間社会に独自の情報現象であり、意味をもつシンボル記号の集合を中核とした、多くの自然言語でいうところの意味現象一般のことである⁶⁾。

第4に、最狭義の情報概念である。この情報概念は、自然言語にみられる情報概念であり、狭義の情報概念にさらに一定の限定を加えたものである。例えば、(1) 指令的または評価的な機能を担う意味現象を除いて、認知的な機能

3) 吉田 [1990a] 3頁, および吉田 [1990b] 114-115頁。

4) 吉田 [1990a] 3-4頁, 95-96頁, および吉田 [1990b] 115-121頁。

5) 吉田 [1990b] 121頁。

6) 吉田 [1990a] 4頁。

を担う意味現象に限定する、（2）貯蔵または変換システムに係わる意味現象を除いて、伝達システムに係わる意味現象に限定する、（3）耐用的なものを除いて、単用的なものに限定する、および（4）意思決定に影響しないものを除いて、影響するものに限定する、などである⁷⁾。

これら4つの情報概念が科学的構成概念となるためには、次の4つの条件を充足する必要がある。すなわち、（1）研究目的にとっての有効性、（2）一般化と特殊化を統合する階層性、（3）他の科学的構成概念との適合性、および（4）自然言語（自然的構成概念）との連結性、がこれである⁸⁾。

第1の条件は、研究目的にとっての有効性である。人間の行動は合目的行動である。合目的行動は目的達成・有効性を求める。研究は、それが人間の行動である限り、いかなる目的をもってその研究がなされているかが問われることになる⁹⁾。

第2の条件の一般化と特殊化を統合する階層性もまた極めて重要である。これは、概念構成には不可欠のものであり、これなくして分科の学としての科学は成り立たない。しかしながら、反証可能性をもって科学かそうでないかを判定する規準とすれば、この方法は科学の方法ではない。「一般と特殊」、「一般と個」および「一般と特殊と個」は哲学的用語であり、「一般化と特殊化」という方法的表現も、これと無縁ではない。したがって、この観点は、地球上に存在するすべての物に対する全体的で普遍的で根源的な接近法という哲学的アプローチによるものであって、実証性と確証性を追求する科学的接近法によるものではない。これは、科学万能の風潮に対して哲学ないし哲学的接近の不可欠性を示すものである¹⁰⁾。

7) 吉田 [1990a] 4 頁。

8) 吉田 [1990a] 3 頁。

9) 三戸 [2004] 86 頁。

10) 三戸 [2004] 86-87 頁。

第3の条件の他の科学的構成概念との適合性は、第2の条件から必然的に導き出されたものである。この条件は、情報という概念を、特殊としての学問領域である工学だけではなく、他の特殊領域としての経済学、社会学、さらには生物学、物理学の領域にまで及ぶ学のある領域にまでにわたる一般的な概念として把握し、これを提示しようとするれば、それぞれの学問領域の諸概念と情報概念との整合性、情報の一般概念と特殊概念との整合性が求められることになる¹¹⁾。

第4の条件は、自然言語との連結性である。最広義、広義、狭義および最狭義の4つのレベルの情報概念における最狭義の情報概念が自然言語（自然的構成概念）としての情報として規定されることによって、科学的構成概念と自然言語との連結性の条件が完全に具備されることになる¹²⁾。

2 非記号情報と記号情報

人間の精神と社会と文化を含めて、全自然の素材は、物質ならびにエネルギーである。このような物質—エネルギー的自然観に対して、物質およびエネルギーのあり方、配置、布置、配列、組合せ、関係、図柄、構造、形態、秩序、形相など、物質—エネルギーの時間的・空間的、定性的・定量的なパターンが自然の今1つの本源の要素である。この物質—エネルギーの時空的・量質的パターンが情報である。このように、自然界は、物質—エネルギーとパターン—情報の2大要素から成り立っている。物質—エネルギーとパターン—情報は、同一物の2面であり、いかなる形態のパターン—情報も物質—エネルギーの基体を離れてはありえないし、またいかなる形態の物質—エネルギーもそのパターン—情報を離れてはありえないのである¹³⁾。

11) 三戸 [2004] 87頁。

12) 三戸 [2004] 87頁。

13) 吉田 [1990a] 37-38頁。なお、この考え方は、N. ウィーナーの自然観を基礎にするものである。このウィーナーの自然観については、ウィーナー [1954] (11頁) を参照。

情報とはボタンであるとの概念は、物次元のものであり、同時に情報一般のものである。物は生物という特殊な物を作り出し自己を特殊化する。生物は記号情報をもつ物であり、物は記号情報をもたない物、すなわち非記号情報の物となる。情報は、物の本源的要素であるから、記号情報の成立が生物を生み出したのである¹⁴⁾。

生物は自己保存、自己維持および自己増殖する性質をもったシステム、すなわち自己組織システムである。具体的には遺伝子の出現ないし創出である。遺伝子は一種のボタンであり情報である。それは、それぞれ異なったボタンであると同時にそのボタンに応じて異なった生物を現出させる。そのボタンは、秩序のプログラムであり、プログラムの現実化としての秩序そのものの自己言及、自己創出、自己維持および自己増殖の自己組織システムを現出させる。それは、無生命的自然におけるボタン一般が表示ボタンと被表示ボタン、制御ボタンと被制御ボタンとに分化する新しい情報現象の出現である。ボタンを表示と被表示とに分けて捉えることにより、ボタンは記号ボタンと非記号ボタンとに2分されることになる¹⁵⁾。

自己組織システムとしての生物は、感覚諸器官と作動諸器官をもち、これらによって外界と接触し交流し自己維持する。これが意識的行動である。物（非生物）も外界と交接して存在するが、物は、感覚諸器官と作動諸器官をもたないために、物的システムそれ自体の維持の仕組みがない。他方、生物においては、物において無意識的で無意味であった運動・変化のすべてが有意味なものとなる。自己維持にとっていかなる意味をもつかということが生まれ、生物の進化とともに意識は高度化し、人間の意識にまで進化し、人間の意識もまたさらに変化し進化するのである。人間の意識にまで進化した意識的行動は主体的

14) 三戸 [2007] 51頁。

15) 三戸 [2007] 51-52頁。

行動であり、主体的行動は自己意識的行動である¹⁶⁾。

生物は、外部環境を、感覚器官によって情報として受け取り、神経系統によって脳に伝達し、脳によって認知し評価し、神経系統によって筋骨系統に対してどのように動くべきかの指令を伝達し、外界に向かって応答的行動をとる。そのプロセスを貫くものは情報であり、そのプロセスは情報処理過程である。この意識的過程は自己維持の機能的プロセスである¹⁷⁾。

情報処理は、意識的・主体的表現であり、情報変換である。情報変換の基本的フェイズは、これを（１）時間変換（貯蔵）、（２）空間変換（伝達）、（３）担体変換（コピー）、（４）記号変換（翻訳）、（５）意味変換（意思決定）の５つに分類できる¹⁸⁾。

（１）時間変換は、情報の時間的移動すなわち情報の貯蔵であり、それは個体内貯蔵と個体外貯蔵に２分され、それぞれ記録、保存および再生の３段階から成り立っている。われわれは、情報貯蔵という概念を手に入れるまで、記憶という現象を一般化できなかった。すなわち、記憶現象を１つの下位概念とする上位概念をもちえなかったのである。しかしながら、情報処理やその１局面としての情報貯蔵の概念が確立するとともに、記憶現象は、神経情報の貯蔵、とりわけ認知性神経情報の貯蔵として、情報貯蔵の特殊ケースと了解されるようになる¹⁹⁾。

かつて心理学で記憶と習慣の相違が問題にされたとき、記憶とは知覚の習慣であり、習慣とは動作の記憶であるといったレトリックが用いられたことがある。これは、記憶現象と習慣現象が同質のもの——神経的痕跡——であることを表現したものであるが、記憶とは神経性認知情報の貯蔵であり、習慣とは神経

16) 三戸 [2007] 52頁。

17) 三戸 [2007] 53頁。

18) 情報処理についての詳細は、吉田 [1990a] (5-10頁, および107-126頁) を参照。

19) 吉田 [1990a] 5頁。

性指令情報——厳密には、神経性のインプット-アウトプット変換プログラム——の貯蔵であるということができる。そうであるとすれば、価値観は、貯蔵された評価情報であるということになる。もちろん、貯蔵された神経性の評価情報には価値観のような言語性のものと情操のような感情性のものとを区別しなければならないが、いずれにせよ、個人の心理現象のレベルでは、神経性情報貯蔵という1つの新たなカテゴリーのもとに、記憶、習慣、信念、態度、価値観および情操などといった多様な現象が包摂されることになる²⁰⁾。

遺伝情報や神経情報の貯蔵は個体内貯蔵であるが、録音ないし録画、書物およびコンピュータによる情報貯蔵は個体外貯蔵の事例である²¹⁾。

（2）空間変換は、情報の空間的移動すなわち情報の伝達であり、情報貯蔵と同様、個体内伝達と個体外伝達に2分され、それぞれ発信、送信および受信の3段階から成り立っている。これは、自然言語の情報概念に最も縁の深い情報処理であるが、通常、コミュニケーションの概念は、個体間の、しかも受け手の受信意思の有無はともかく、送り手に発信意思のある場合を想定している。ここでの情報伝達は、個体外（とりわけ個体間）の情報伝達に限られない。科学的に構成された最広義の情報伝達の内容は、個体間の情報伝達のみならず、個体内の情報伝達をも含意するのである²²⁾。

発信、送信および受信という空間変換＝伝達処理の3段階と記録、保存および再生という時間変換＝貯蔵処理の3段階とは、理論的にはパラレルな関係にある。発信に対して記録、送信に対して保存、受信に対して再生がそれぞれ対応し、情報は、①発信と記録に際してインコード、すなわち送信と保存に適した記号形態に変換され、②送信と保存の過程でノイズの影響を受け、③受信と

20) 吉田 [1990a] 5-6頁。

21) 吉田 [1990a] 6頁。

22) 吉田 [1990a] 6-7頁。

再生に際してディコード，すなわち利用に適した記号形態に再変換される²³⁾。

(3) 神経細胞，印字物質および音声エネルギーなど，情報現象には，必ずそれを担う物質——エネルギー的側面，すなわち情報担荷体ないし情報担体が不可欠であるが，担体変換とは，それ以外の変換のない，あるいはそれ以外の変換を捨象した，情報担荷体のみの変換と定義できる。情報の転写，情報のコピーのことである。遺伝すなわちDNA情報の複製，あるいはDNA情報からm-RNA情報へのコピーなど，個体内の担体変換が含まれる²⁴⁾。

(4) 記号変換とは，情報の意味面の変換を伴わない，あるいはそれを捨象した，記号面だけの変換のことである。例えば，片仮名を平仮名に変える，モールス信号を日本語に直す，あるいは外国語の翻訳などである。目で見たものを言葉で表現するのも，それに伴う意味の変化を捨象するならば，視覚情報から言語情報への記号変換である。自然言語の世界では，翻訳の作業と，目で見たものを言葉で表現する営みとの間に，類似点があるとは考えない。しかしながら，科学言語の構築は，自然言語では見えなかった類似や相違を見えるようにすることになるのである²⁵⁾。

(5) 意味変換は，非常に多くの事象を総括した概念であるが，情報の担体変換や記号変換の有無にかかわらず，少なくとも意味面の変化に着目したものである。連想，計算，分類，推理，一般化と特殊化，意思決定などは，代表的な意味変換の事例である。アメリカの哲学者C. S. パースのいうdeduction（演繹），induction（帰納），およびabduction（創発ないし着想）の3過程もまた，意味変換に属する²⁶⁾。

23) 吉田 [1990a] 7 頁。

24) 吉田 [1990a] 7 頁。

25) 吉田 [1990a] 7-8頁。

26) 吉田 [1990a] 8 頁。パースは，論証の3文法について，これを次のように説明している。まず，演繹は，その解釈項がそれを次のような一般的なクラスに属するものとする論証である。つまり，長い経験の結果，所与の前提の真であるものの大部分が真の結論

をもつようになるころの、まったく類比的な諸論証のクラスである。演繹は必然的ないし蓋然的なものである。必然的な演繹は、度数の比とは関係がなく、真な前提からは必ず真の結論を算出しなければならないというような論証である。必然的な演繹は図表を用いることによって命題的象徴記号を作り出す方法のことである。これは推論的であるか定理的であるかのいずれかである。推論的な演繹は、図表の中に結論の諸条件を表し、この図表そのものを観察して結論が真であることを発見する方法である。定理的な演繹は、図表の中に結論の諸条件を表した後その図表上で実験を行い、修正された図表を観察して、結論が真であることを確かめる方法である。蓋然的な演繹ないし確率の演繹は、解釈項によって度数の比にかかわるものとする演繹である。それは統計的な演繹か本来の蓋然的な演繹かのいずれかである。統計的な演繹は、それは度数の比に関する推理を行うが、絶対的な確かさをもっている演繹のことである。つまり、その結論が確かであるということではなくて、これと全く類似的な推理であれば、長い経験の結果、大多数の事例において、真な前提から真な結論を産み出すであろうということである（パス [1986] 24-25頁）。

次に、帰納は、一定の問いに関する命題的象徴記号を形成する方法である。この方法の解釈項は、真な前提から長い経験の結果、大多数の事例において、近似的に真な結果をこの方法によって産み出すわけではなく、この方法が固執されたならば、この方法によってすべての問いに関して、真理が産み出されるであろうということの意味する。帰納は、ブーブー論証か、一般的予測の実験的検証か、あるいはまた無作為サンプルからの論証かのいずれかである。ブーブー論証は、ある一般的な種類の事象が生起するかもしれないということを、それが今までに一度も生起したことがないという理由から、これを否定することにその本質を置いているような方法である。その正当化は次のようになる。すなわち、この方法を執拗にあらゆる場合に適用するとすれば、この方法が正しくない場合にはこの方法自身が訂正されることになり、真な結論に到達するのである。一般的予測の検証は、その予測の諸条件を発見したり作成したりして、実験的に検証されるのが分かっているのと同じくらいの度数で、その予測が検証されるであろうということを結論付けることに、その本質をもっているような方法である。この正当化は次のようになる。すなわち、当の予測が、近似的に一定の割合の事例によって検証されるというような傾向をもっていない時は、最終的に実験を行うことがこのことを確認することになり、その予測が一定の割合あるいは近似的に一定の割合の事例によって検証されるようになっていけば、実験を行うことがその割合がどの程度であるかを確かめることになる。無作為サンプルからの論証は、所与の有限のクラスのどれだけの割合の要素が、実質的に前もって指定された質をもっているかどうかを確かめる方法であるが、この方法は、どの事例も他のどの事例とも同じ回数だけ出現させることになるような方法によって当クラスから事例を選択し、このようなサンプルに対して見つけられた比が最終的に全体にも当てはめられることができるという結論を出す方法である。この方法は明らかに正当化できる（パス [1986] 25-26頁）。

ここで、意思決定は、1組の認知的（事実命題）、評価的（価値命題）ならびに指令的（行動命題）な情報がインプットされ、意味変換の結果、一定の指令的な情報がアウトプットされる。つまり、1組の認知・評価・指令情報から一定の指令情報への変換と解釈できる。すなわち、意思決定とは情報変換、より精確には意味変換の1種である。刺激（stimulus）から反応（response）への変換という神経系の基本的な作用は、認知情報（cognitive information）から指令情報（directive information）への変換、略して情報のCD変換と一般化しうが、意思決定は言語情報レベルのCD変換として、遺伝情報レベルで規定された無条件反応に始まる階層的なCD変換の頂点に位置している²⁷⁾。

生命の発生とともに情報処理が始まり、情報処理の発生とともに生命が始まる。なるほど、生物以前の段階の自然にも物質——エネルギーのパタンという情報は存在する。しかしながら、情報が記号というその流通形態において処理されるようになる有意味の記号集合という情報が出現するのは、生命の出現を待たなければならなかった。生物の存在と情報処理とは、不可分の関係にある²⁸⁾。

生物は、代謝と調節と増殖の3機構を備えている。生物は、自己保存すなわち個体と種族の保存のためにエネルギー処理と情報処理を行う系である。生物的自然の2大構成要因は、エネルギー処理（あるいは物質——エネルギー処理）と情報処理にほかならない。生物の個体維持と種族維持は、エネルギー処理と情報処理の結果ないし目的でしかないのである。エネルギー処理と情報処理が

最後に、アブダクションは、一般的予測を形成するが、その予測が特定の場合や一般的な場合に成功するであろうという積極的な確信があるわけではない。その正当化は次のように行うことができる。すなわち、このような方法は、われわれの未来の行為を合理的に規制する見込みのある唯一のものであり、このような方法が未来において成功するであろうという希望に対して、過去の経験に基づく帰納が強い確信を与えてくれるのである（パース [1986] 26-27頁）。

27) 吉田 [1990a] 8頁。

28) 吉田 [1990a] 107頁。

なければ、生物系の自己保存はありえないからである²⁹⁾。

生物系のエネルギー処理が個体と種族の保存を結果ないし目的として実現するためには、一定の秩序、つまり一定の特異的パターンをもたなければならない。一定の特異的パターンをもった秩序あるエネルギー処理のみが生物の自己保存を可能にする。エネルギー処理のこの秩序ないし特異的パターンを実現するのが情報処理なのである。情報処理の枢要はエネルギー処理のパターンを記号パターンに変換する認知作用と、これとは逆に、記号パターンをエネルギー処理のパターンに変換する指令作用であるが、この認知と指令の情報処理をとおしてエネルギー処理（のパターン）が制御（コントロール）される³⁰⁾。

情報は、非記号情報と記号情報とに2分できる。非記号情報は生物発生以前の世界を含めて全自然に遍在する情報であり、記号情報は生命の登場以後の自然に特徴的な情報である。生物の登場すなわち記号の成立は、自己組織性すなわちプログラム情報をもったシステムの成立によるものである。記号の進化は生物の進化と捉えることができる。プログラムをもつかもたないかによって分かれる非自己組織システムと自己組織システムの把握が、そのまま、非記号情報と記号情報との違いに対応しているのである³¹⁾。

3 シグナルとシンボル

記号形態の進化として最も重要なものは、シグナル（signal）記号からシンボル（symbol）記号への進化である。シグナルは、DNAや感覚信号や運動信号など生物界を特徴づける記号形態であり、記号とその指示対象とが物理科学的に結合して必ず指示対象をもつが、何ら意味表象をもたない記号形態と定義できる。他方、シンボルは、言語に代表される人間界を特徴づける記号形態で

29) 吉田 [1990a] 107-108頁。

30) 吉田 [1990a] 108頁。

31) 三戸 [2007] 54-56頁。

あり、記号表象と意味表象とが、学習の結果、脳内で物理科学的に結合して必ず意味表象をもつが、指示対象をもつとは限らず、もつとしても意味表象に媒介されることによってのみ指示対象と結合する記号形態と定義できる。つまり、シグナルは対象的意味（＝指示対象）と直結し、シンボルは表象的意味（＝意味表象）と直結する。意味や意味世界と呼ばれる人文社会科学の対象はシンボル記号によって構成される情報空間にほかならない。価値観もシンボル性情報空間の構成要素の1例である³²⁾。

このシンボルに関する定義は、言語を意味するもの（記号表現または記号表象）と意味されるもの（記号内容または意味表象）との脳内結合と捉えた考え方であるが、これは、記号進化という発想を欠くもので、感覚記号や運動記号という把握がないために、表象や心像を記号の一種とみる視点がなかった。しかしながら、記号表象および意味表象それ自体、すなわち表象や心像それ自体を、感覚記号や運動記号なるシグナルから言語なるシンボルへいたる過渡期の記号形態と位置づけるならば、表象や心像を一項シンボルとする理解が成立する³³⁾。

過去に感覚信号や運動信号として指示対象に直結した記憶心像も現時点では指示対象と直結せず、まして想像心像はもともと指示対象と直結していない。表象や心像を一項シンボルと規定すれば、記号表象と意味表象とが、学習の結果、脳内直結する通例の意味でのシンボルは、これを二項シンボルということができる。このような一項的・二項的シンボルという用語法を採用すれば、シンボル性情報空間は純然たる表象空間をも包摂することになる³⁴⁾。

このシグナルとシンボルにおける指示対象との関係の相違が、生物界の情報と人間界の情報とを著しく異なるものとしている。生物科学にとって欠かすこ

32) 吉田 [2003] 115頁。

33) 吉田 [2003] 116頁。

34) 吉田 [2003] 116頁。

とのできない物理学は、人文社会科学にとっては間接的な意味しかもちえない。生物科学は物理学と地続きであるが、人文社会科学は、物理学はもとより、生物科学からも一定限度自立している。その自立を可能にするのが、人類で著しく進化した表象空間、とりわけ言語的表象空間である³⁵⁾。

地球上に存在するすべての物が本来もっているもの（すなわち物と物との関係、生物と環境との関係、人間と環境との直接的関係、人間と人間との遺伝的・現実的な関係）から物質—エネルギー的要因を捨象して残る情報と、人間がこれを言語によって表現した情報とは、同じ情報といっても両者の間には決定的な違いがある。人間は、物そのものを創り出すことはできないが、物の情報をもって物を作りかえることはできる。人間は、無限といってよいほどの情報を作り出し、二項シンボルからなる人為的情報空間を生み出したのである³⁶⁾。

N. ウィーナーのサイバネティックスは、通信と制御の学であり、この「通信と制御」をキーワードにして、生物も人間も機械と同じように取扱っていかうとするものである。

しかしながら、「通信と制御」という工学的表現をもって機械と生物そして人間をダイレクトに根本的に同じものとして研究しようとする、そこに飛躍と戸惑いを感じさせるものがあるが、工学的表現の「通信と制御」の原語の“communication and control”「コミュニケーションとコントロール」に戻してみれば、そこには何の飛躍もなく、違和感はすぐなくなる³⁷⁾。すなわち、コミュニケーションを情報の伝達、コントロールを情報の処理とみなすことによって、これを人間存在の本質に関わるものとみることができるからであ

35) 吉田 [2003] 116頁。

36) 三戸 [2004] 91頁。

37) 三戸 [2004] 79頁。

る³⁸⁾。

それでは、会計情報論における情報概念はどのようなものであるべきであろうか。会計情報識別基準として出力基準³⁹⁾を採用したならば、会計情報処理機構への入力たる原始資料はデータとみなされ、会計情報は、会計情報処理機構からの出力のみに限定される。中間出力情報たる会計帳簿と最終出力情報たる会計報告書がこれである。

上記2つの情報概念すなわち「地球上に存在するすべての物が本来もっているものから物質—エネルギー的要因を捨象して残る情報」と「人間がこれを言語によって表現した情報」の前者は、会計における対象表現たる原始資料に関わる概念である。後者は、メタ表現たる会計帳簿とメタメタ表現たる会計報告書に関わる概念である。したがって、会計情報論における情報概念は、前者を基礎にして、主として後者と関わるべきである。

Ⅱ 有用性

会計情報の有用性とは、会計情報がその利用者の意思決定に役立つことである。会計情報がその利用者の意思決定にとって有用であるためには、目的適合

38) これは三戸情報論における情報概念である。三戸情報論における情報概念は、この「コミュニケーションとコントロール」を基礎にし、人間にとっての情報を核心的概念とするものである。それは、三戸情報論がバーナードの人間観を基礎にするものであるからである。バーナードは、人間を、環境の客観的な状況に即応して意思決定する側面と、内部の規範・信念・価値に基づく道徳性によって意思決定をする側面の2側面を有する存在とみている。ここで、三戸情報論における情報概念は、これをサイモンの意思決定論レベルによって考えたとき明らかになる。サイモンは、意思決定を事実前提と価値前提によって形成されるものと把握している。このとき、意思決定の前提を情報と定義すれば、それが三戸情報論の核心的概念たる人間にとっての情報の定義になる。したがって、人間にとっての情報は、意思決定の要因であり、行動の起因である。人間は事実情報と価値情報に基づいて意思決定をするのである。この詳細は、船本 [2017] を参照。

39) この詳細は、船本 [2007] (139-142頁) を参照。

性と信頼性の2つの特性を有していなければならない。もしも、これら2つの特性のいずれか一方が完全に失われる場合には、当該情報は有用ではなくなってしまう⁴⁰⁾。

会計情報は、目的適合的であるためには、適時性を有していなければならないとともに、予測価値もしくはフィードバック価値のいずれか、またはその両者を有していなければならない。また、会計情報は、それが信頼できるものであるためには、表現的忠実性を有していなければならないとともに、検証可能で中立的でなければならない⁴¹⁾。

1 目的適合性

(1) 目的適合性の意味

目的適合性の原語は、英語語彙の“relevance”である。机上の辞書によれば、“relevance”とは、問題となっている事柄に対する関連性⁴²⁾であり、また“relevant”とは、問題となっている事柄に関連しているあるいは適用している⁴³⁾という意味である。

会計においては、目的適合性をどのように解釈すべきであろうか。すなわち、会計においては、「何が」「何に対して」関連しているのであるか。まず「何が」であるが、これは会計の対象領域を表現する属性であって、次に「何に対して」は、会計情報利用者の意思決定目的に対してであるということができる。会計における目的適合性は、属性が会計情報利用者の意思決定目的に対して関連しているという意味である。

属性は、会計の対象領域すなわち企業に関する経済事象を指示対象とする事

40) FASB [1980] pars.33.

41) FASB [1980] pars.33.

42) Webster's [1993] p.1917.

43) Webster's [1993] p.1917.

実レベルの表現である。会計における目的適合性を構成する属性と会計情報利用者の意思決定目的との関係は、これを属性と経済事象との関係を基礎にして分析しなければならない。

オグデン、リチャーズの三角形⁴⁴⁾によれば、象徴と指示対象との関係は、指示対象と思想あるいは指示との関係および思想あるいは指示と象徴との関係を經由した間接的な想定関係にある。ここで、指示対象を経済事象に、思想あるいは指示を意思決定目的に、そして象徴を属性に置き換えてみると、属性と経済事象との関係は、経済事象と意思決定目的との関係および意思決定目的と属性との関係を經由した間接的な想定関係にあることがわかる。

会計情報利用者（会計情報の受け手）は、自らの意思決定目的に適合した属性を選択し、象徴たる属性を観察することによって、指示対象たる経済事象を認識しようとするものである。このとき、利用者が自らの意思決定にとって有用な会計情報の作成を会計情報作成者（会計情報の送り手）に委託しているときは、利用者は、提供を受けた属性に関する会計情報が作成者が利用者の意思決定目的を間接的に想定して作成した情報であると、理解しておく必要がある。

会計情報作成者が会計情報利用者に提供する属性に関する会計情報が、作成者が利用者の代理人となって利用者の意思決定目的をフィルターとして経済事象を抽象した結果であるから、利用者自らが作成する会計情報を本体とみると、代理人としての作成者が作成する会計情報は写体ということになる。したがって、属性の意思決定目的に対する目的適合性の程度は、作成者が利用者の意思決定目的をどの程度正確に理解しているかどうかによって依存することになる。

会計情報利用者は、会計情報作成者が利用者の意思決定目的をどの程度理解しているかをあらかじめ把握しておかないと、象徴たる属性と指示対象たる経

44) オグデン、リチャーズ [1967] 47-73頁。

済事象との関係を認識できないことになる。利用者は、主として象徴たる属性の提供を受けるのであり、これによって多面的な経済事象のうち自らの意思決定目的に関連する局面を観察するわけであるが、象徴が指示対象を正確に反映しているかどうかは、作成者が利用者の意思決定目的を基準として行う抽象化の能力に依存するところが大きいからである。

会計情報利用者は、本来自らが意思決定目的に関連する経済事象そのものを観察したいのであるが、会計情報処理活動が非常に精緻化し専門職化している高度情報社会においては、会計情報処理の専門家たる会計情報作成者によって作成された属性に関する会計情報によって経済事象を認識せざるをえないからであり、またそうするほうが経済的かつ簡単であるからである。

会計情報利用者は、属性に関する会計情報だけでなく、会計情報作成者が利用者の意思決定目的をどの程度理解しているかに関する情報、作成者が利用者の意思決定目的を基準として行う抽象化の過程および手続に関する情報、および作成者が情報を作成するときの諸条件および諸状況等に関する情報を必要とする。利用者が作成者指導的コミュニケーションを改善するためには、基本情報だけでなく、補足情報によって作成者の当為判断ないし価値判断が情報作成時にどの程度介入しているかを確認しなければならないからである。

しかしながら、実際には、会計情報利用者が基本情報のすべての提供を受けることができるとしても、補足情報のすべての提供を受けることは困難である。したがって、利用者は、意思決定目的に完全に目的適合的な会計情報を完全表現の情報とみなし、会計情報作成者から実際に提供を受ける会計情報を不完全表現⁴⁵⁾の情報とみなすことによって、その情報に限界のあることを念頭に

45) 井尻雄士教授は、完全表現が存在する場合を次のように説明している。表現は n 個の本体と n 個の写体との間に1対1の関係がある場合に限り完全である。もし写体の数が n より小さいときは、 n 個の本体のそれぞれが他から区別されなければならない以上、完全表現は存在しない（Ijiri [1967] p.10）。

において意思決定を行うことが必要である。

(2) 属性と測度

属性の英語語彙は“attribute”である。机上の辞書によれば，“attribute”とは、物または人に生来から備わっている固有の性質⁴⁶⁾のことである。また、米国会計学会には，“attribute”について、次のような定義がみられる。“attribute”とは特定の実体に関する対象物（object）および活動（activity）の静態的ないし動態的性質のことである。ここで、対象物および活動とは、会計情報利用者にとって目的適合的であって会計情報システムにインプットすべき事象のことである。例えば、対象物には、資源のストック、金銭の債務および資源の債務があり、活動には、企業による財および役務の産出（生産）、財および役務の投入、およびその他資源のフローがある⁴⁷⁾。

属性は、これを特定の実体に適用するときは、測定概念を意味する。属性は、個数、重量および容積のような物的性質であり、また取得原価、現在原価および将来原価のような財務的性質でもある。これらの諸属性に対する測定概念は、それぞれ、数、ポンド、立方インチ、そして過去の貨幣金額、現在の貨幣金額、将来の貨幣金額などである⁴⁸⁾。

M. ブンゲは、属性と実体との関係について、次のように説明している。もし、実体が変化することができず、ただ単に属性の入れ物、運搬者あるいは支えとして働くにすぎないもの、すなわち偶有性の担い手であるとするならば、実体は、無限定の実在として、それ自体存在はできるが、属性は、受動的な「質量」に備わっているのであって、それ自体は自立して存在できない。属性

46) Random House [2001] p.134.

47) AAA [1969] p.88.

48) AAA [1969] pp.88-89.

は、それが住むべき実体なくしては存在できないのである⁴⁹⁾。属性は、人、対象物、活動および企業等のような実体から別個に離れて存在できないものであるから、属性を指示対象とする象徴（記号）は、事実レベルの表現とみることができる。

仕訳帳や元帳等の会計帳簿（中間出力情報）や貸借対照表や損益計算書やキャッシュ・フロー計算書等の会計報告書（最終出力情報）などの会計情報は、属性を指示対象とする事実レベルの表現をインプットデータとし、これを複式簿記機構や会計基準等の会計手段によって加工処理したアウトプット情報であって、表現の表現たるメタ表現である⁵⁰⁾。なお、送り状、納品書、請求書および受領証等のような原始資料は、特定の企業に関する対象物および活動（経済事象）を指示対象とする事実レベルの表現である。しかしながら、本稿は、会計情報識別基準として出力基準⁵¹⁾を採用するものであるから、原始資料は、これをインプットデータとみ、会計情報とはみなさない。

会計においては、属性は測定方法と密接に関連している。会計が属性を測定方法によって表現するものであるからである。このような会計の表現構造は、測定方法に関係する属性概念以外の概念を作り出すことによって、事実レベル

49) プンゲ [1972] 210-211頁。

50) 会計情報の殆どのものがメタ表現であるが、事実レベルの表現が全くないというわけではない。例えば、週末、月末あるいは決算日等において、現金の有高を实地検査することによって、現金の帳簿有高と実際有高とが一致するかどうかを比較対照したり、決算日に、商製品を实地検査や決算時の相場表などに基づいて確定した金額によって表現したりする場合はこれである。

51) 出力基準は、特定の情報処理機構を前提とし、この機構への入力（input）をデータとみなし、この機構からの出力（output）を情報とみなすことによって、入力と出力とを区分しようとするものである。なお、A. M. マクドノウによれば、データ（data）は、未だ価値評価のなされていないメッセージのことであり、これに対して情報（information）は、特定の用途に対して価値評価のなされたデータのことである（McDonough [1963] pp.71-72）。

の表現たる属性を会計の領域内において取り扱わない傾向を生み出す⁵²⁾。

この傾向は、例えば、G. J. ストーバスが測度 (measure) と測定方法 (measurement method) について定義するところにみられる。ストーバスは、測度については、測定方法を適用した結果である⁵³⁾と定義し、測定方法については、資産または負債の金額、あるいはその変化を確定するとき、1つないしそれ以上のタイプの証拠を利用する手続である⁵⁴⁾と定義している。しかしながら、この定義には、属性についての説明は一切みられないのである。

属性が測定方法の適用によって測度へ転換されると、測定方法を適用する対象ではなく、測定方法の適用結果すなわち測度が重視されることになる。例えば、ストーバスは、測度の具体例として、正味実現可能価額、将来キャッシュ・フロー割引額、取替原価および取得原価を挙げている⁵⁵⁾。ストーバスは、測度を属性よりも外延的に広い概念とみているが、測度と属性が同一の意味内容をもつものと解釈し、これら両者を概念的に区別していないのである。会計においては、会計表現たる測度がその表現対象たる属性よりも重要性が大きい。会計情報利用者が主として利用するのは、会計表現たる測度に基づいて作成された会計帳簿や会計報告書に代表される会計情報であるからである⁵⁶⁾。

属性と測度は密接に関連しているが、両者の表現レベルは同一ではない。測度は属性に対して測定方法を適用した結果である⁵⁷⁾。測度は、属性の測定方法

52) 船本 [2011] 47頁。

53) Staubus [1971] p.52.

54) Staubus [1971] p.52.

55) Staubus [1971] p.42. なお、ストーバスは、属性の1つたる財務的性質について、次のような具体例を提示している。取得原価、当期市場価値および契約金額などが財務的性質である (Staubus [1970] p.107)。

56) 船本 [2011] 48頁。

57) ストーバスは会計上の測定について次のように説明している。すなわち、会計上の測定は、測定するという行為、および特定のケースにおいて対象に対して測定方法を適用した結果たる特定の数値、という2つの意味をもっている (Staubus [1971] p.52)。した

による表現である。低い抽象レベルの表現たる属性が、測定方法によって、より高い抽象レベルの表現たる測度に転換される。属性は事実レベルの表現であるが、測度は属性という表現の表現すなわちメタ表現である。このようにして、会計においては、事実レベルの表現たる属性が、これに対して測定方法を適用することによって、会計的に操作可能な測度というメタ表現に転換されるのである⁵⁸⁾。

属性と測定方法との関係は、対象—手段の関係にある。属性を会計的に操作し測度に転換するための手段が測定方法であるからである。属性と測定方法は、これを概念的に混同せずに、両者を区分して使用しなければならない。

しかしながら、会計においては、従来から、属性と測定方法とを概念的に区分することに対して積極的な意義は見出されてこなかった⁵⁹⁾。その主たる原因は、会計それ自体の表現構造にある。会計は、主として、その対象たる企業に関する経済事象の属性を操作的に表現しようとするものである。そのため、会計は、経済事象の属性そのものの表現は、これを経済や経営や統計等の領域に委託し、もっぱらこれらの領域から提供を受けた経済事象の属性に関する知識を操作的に表現する作業に専念することになる。会計が属性を測定方法によって測度に転換する作業に専念するのである。その結果、会計の関心は、属性（対象）に対してではなく、属性に対して測定方法（手段）を適用した結果たる測度に対して集中されることになるのである⁶⁰⁾。

がって、測定は特定目的に関連する特定の結果であるとみることができる。この点については、C. T. ディバインも指摘するところである。すなわち、測定はそれ自身固有の意味をもつものではなく、特定目的のために認可された測定（fiat measurement）である（Jaedicke, Ijiri and Nielsen [1966a] p.14）。

58) 船本 [2011] 48頁。

59) AAA [1969] p.89.

60) 船本 [2011] 48-49頁。

(3) 属性の目的適合性と測度の目的適合性

会計においては、属性が会計情報利用者の意思決定目的に対して目的適合的であるかどうかは、測定方法を適用した結果である測度が利用者の意思決定目的に対して目的適合的であるかどうかということに転換される。会計においては、属性の目的適合性が測度の目的適合性へ転換されるのである。属性は事実レベルの表現であるが、測度は属性を測定方法によって操作した結果である。測度は、対象表現たる属性の会計的構成に係わるものであって、メタ表現である⁶¹⁾。

属性の測度への転換は単なる表現レベルの転換ではあるが、この転換によって、属性を測度へ転換する会計の操作手段たる測定方法に対して関心が集中されることになる。そのため、会計対象の範囲が測定方法によって規定され、会計対象が測定可能な属性のみに限定される。会計測定においては、属性から測定方法に対する規定関係が、測定方法から属性への規定関係へ転換されることになるのである。これは、操作手段によって概念が規定される操作的定義 (operational definitions)⁶²⁾ の1形態にほかならない⁶³⁾。

このようにして、会計測定においては、操作手段たる測定方法と測定可能な属性すなわち属性に対して測定方法を適用した結果たる測度との構文論的關係が構築される。例えば、支出基準と原価との関係や収入基準と売価との関係のように会計の構文となり、会計測定の基礎構造を構成するものとなる。これは、われわれが会計において長年の間慣れ親しんできている文法（構文論的関

61) 船本 [2011] 51頁。

62) S. I. ハヤカワは、物理学者 P. W. ブリッジマンが操作的定義について解釈するところを次のように説明している。ある対象の長さを知るためには、われわれは、何らかの物理的操作を行わなければならない。長さという概念は、長さを測定するための操作が定められたときに決まるのである。それゆえ、概念は、一連の操作と同じ意味である（ハヤカワ [1985] 179頁）。なお、思考と行動との統合を提唱する操作主義哲学については、ラパポート [1967] を参照。

63) 船本 [2011] 51-52頁。

係）の1つである。しかしながら、このような会計において定着した構文論的關係を基礎にした構造によっては、会計情報利用者が属性と経済事象との關係を基礎にした会計情報を要求するようになったとしても、これに対して対応することができないものと考えられる。長年の間会計の理論および実践において反復的かつ継続的に適用されてきた構造は、たとえ利用者の情報要求が変化したとしても、これを受け止め対応するようになるためには、かなりの時間を要するからである⁶⁴⁾。

属性の測度への転換によるこのような会計の基礎構造に対する影響は、測度の目的適合性が属性の目的適合性からの転換であることを不明瞭にするものと考えられる。会計測定は、会計の操作手段たる測定方法によって測定対象たる属性を測度へ転換する記号化の過程である。そのため、会計において会計情報利用者が提供を受ける会計情報は、属性に対して測定方法を適用することによって作成された測度に関する情報であって、属性そのものに関する情報ではないのである⁶⁵⁾。

それにもかかわらず、会計情報利用者は、会計情報作成者から提供を受ける測度に関する会計情報が経済事象を指示対象とする属性に関する情報であるかのごとくみなす可能性がある。利用者が測度に関する会計情報のみの提供を受けることが多いため、属性に関する情報と測度に関する情報とを比較対照することによって両者を識別できないばかりでなく、提供を受ける会計情報が作成者が属性を測度へ転換した結果作成されたものであることをも理解できないからである。このようにして、会計においては、利用者がメタ表現を対象表現であるかのごとくみなし、属性の目的適合性と測度の目的適合性とを混同する傾向がみられるのである⁶⁶⁾。

64) 船本〔2011〕52頁。

65) 船本〔2011〕52頁。

66) 船本〔2011〕52-53頁。

会計情報作成者は、会計固有の構造のもとで、属性を測度へ転換する作業を行う。そのため、作成者は、主として測度に関する情報の提供を受ける会計情報利用者に対して、測度に関する情報の有する限界を明らかにすることが必要である。測度は事実レベルの表現たる属性に対して測定方法を適用することによって作成されるメタ表現であるため、それが経済事象と直接の対応関係にはないからである。そこで、作成者側はこの点を利用者に対して伝達することが必要である。と同時に、会計情報利用者側は、提供を受ける会計情報がメタ表現であるがゆえに自らの将来意思決定に対して限界ないし制約をもっていることを念頭に置きつつ、これを利用することが必要である。このことは、利用者がメタ表現以外の情報源を利用できない場合には、特に必要である。そうすることによって、会計における目的適合性が属性の目的適合性から測度の目的適合性へ転換されることによって利用者に対してもたらされる不利益を軽減できるものと考えられる⁶⁷⁾。

2 信頼性

(1) 会計情報の信頼性の確証

会計のコミュニケーション過程においては、会計情報の送り手たる企業が、会計情報の受け手たるステークホルダーに対して、主として、集計値を表示する貸借対照表や損益計算書やキャッシュ・フロー計算書等の財務諸表を会計情報として提供を行う。このとき、会計情報の受け手は、提供を受けた会計情報の信頼性について確証するためには、会計コミュニケーションの前段階すなわち送り手たる企業が会計情報を作成する段階にまで遡ることが必要となる⁶⁸⁾。

第1に、会計情報の受け手は、コミュニケーションの前段階すなわち会計情報の送り手が会計情報を作成する段階において、送り手の情報処理技術に故障

67) 船本 [2011] 53頁。

68) 船本 [2011] 15頁。

がないかどうかを確認することが必要である。例えば、送り手が情報処理用具としてコンピュータを使用しているとしたならば、コンピュータ・システムが正常に稼働していて故障がないとともに、コンピュータにデータをインプットし、これを加工処理し、情報をアウトプットする情報処理作業の手續上に誤りがないかどうかを確認することが必要である。コンピュータのハードウェアおよびソフトウェアの信頼性の確認⁶⁹⁾がこれである⁷⁰⁾。

第2に、会計情報の受け手は、伝達を受けた会計情報が企業の実態を忠実に表現しているかどうかを確認することが必要である。会計情報の送り手は、伝達すべき会計情報を作成する以前に加工処理すべきデータを収集することが必要である。このとき、送り手が、受け手とのコミュニケーションを通じて、自らの伝達目的を達成することを主たる目的とするものとみると、そのコミュニケーションの媒体たる会計情報が送り手の伝達目的達成的な特性をもつことになり、その結果、収集するデータもまた必然的に送り手の伝達目的達成的な特性をもつことになる。送り手がコミュニケーションを通じて自らの伝達目的を達成するという指令的機能を果たすためには、受け手が伝達を受ける会計情報に従って意思決定を行ったほうが受け手にとって有利な状況が生起する可能性が大きいと予測させるようにしなければならないからである⁷¹⁾。

会計情報の受け手がこのような会計情報の送り手の会計情報作成状況に対処する方法としては、受け手自らがこのような指令的な会計情報を拒絶するか、会計情報の指令的的特性を捨象しその表現的忠実性がどの程度のものかを分析する方法の2つのものがある。まず前者の方法においては、受け手は、送り手から伝達を受ける会計情報のうち指令的傾向の強い会計情報をすべて拒絶するこ

69) H. R. アントンは、コンピュータを会計測定の実具として使用するときの信頼性の主たる要件として、①故障のないこと、②統計的安定性および③正確性の3つを提示している。この詳細は、Jaedicke, Ijiri and Nielsen [1966b] (pp.129-131)を参照。

70) 船本 [2011] 15-16頁。

71) 船本 [2011] 16頁。

とになる。すなわち、受け手は、自らの情報ニーズを充足している会計情報すなわち目的適合性のある会計情報の中からできるだけ指令的傾向の強くない会計情報を選択し、それ以外の会計情報をすべて捨て去るのである。受け手は、情報選択を行うことによって、自らにとって利用価値のある会計情報を伝達する送り手の存続を可能にし、そうでない送り手を淘汰することになる。受け手のない会計情報を伝達する送り手は、自然消滅せざるをえないのである。このように、受け手自らが情報を取捨選択することによって、過剰な情報供給から自己を防衛できるのである⁷²⁾。

しかしながら、このような方法は、会計情報の受け手にとって非常に消極的な方法である。なぜならば、受け手が伝達を受ける会計情報のすべてが指令的傾向の強い会計情報であるとしたならば、このような会計情報のすべてを捨て去らなければならない、そうすることによってコミュニケーションのすべてを拒絶することになり、高度情報社会において生存することを自ら放棄することになる。高度情報社会においては、程度の差こそあれすべての情報が指令的要素を含んでいるのである。そのため、前者の消極的方法に替えて、後者の会計情報の指令的特性を捨象しその表現的忠実性がどの程度のものかを分析する方法を採択することが必要となる。受け手は、高度情報社会においては、後者の方法によってのみ、自らの不利な状況に対して積極的に働きかけ、これを打開し改善できるのである⁷³⁾。

(2) 会計情報の表現的忠実性の分析

会計情報の指令的特性を捨象しその表現的忠実性を分析する方法としては、次の2つのものがある。①会計情報の送り手の会計情報作成時に、送り手の当為判断ないし価値判断の介入することをできるだけ少なくすること、および②

72) 船本 [2011] 16頁。

73) 船本 [2011] 16-17頁。

会計情報の送り手が会計情報を作成するときの諸条件および諸状況を明らかにすること、すなわち会計情報の受け手が送り手に対して環境情報⁷⁴⁾の提供を求めることの2つの方法がこれである⁷⁵⁾。

まず、会計情報の送り手が会計情報を作成するときに送り手の当為判断ないし価値判断の介入することを全面的に回避できないものと考えられる。送り手も受け手と同様に、特定の社会、特定の企業あるいはその他諸々の公式的または非公式的組織体に属する社会的経済的構成員である。送り手が何らかの組織体に属している限り、その構成員との社会的経済的諸関係を維持し発展させることが必要となる。送り手は、そうすることによってのみ、その組織体およびその構成員とともに共存できるのである。その結果、送り手は、会計情報を作成するときに、自らが属する企業の多種多様な経済的利害関係にとって有利な当為判断をせざるをえないことになる。このようにして、送り手は、会計情報を作成するときに自らの当為判断の介入する傾向を全面的に回避できないのである⁷⁶⁾。

しかしながら、この傾向をまったく回避できないわけではない。法律や規則や慣習などの制度によってある一定の準拠枠を設定して、その範囲内でのみ会計情報の送り手の当為判断を認める方法がこれである。これによって、あらかじめ送り手の自己有利の当為判断に対して制度的制約を課し、送り手がその準拠枠を超えて恣意的当為判断を下したならば、送り手に対して社会的および経済的制裁が加えられるようにしておくのである⁷⁷⁾。

74) ASOBATは、5つの会計情報の伝達指針を提示しているが、その3番目に環境情報の付記という項目を挙げ、これについて次のように説明している。環境情報とは、情報の予定された利用に関する情報の作成者の想定とともに、資料が収集され、メッセージが作られた状況について述べた情報のことである（AAA [1966] p.16）。

75) 船本 [2011] 17頁。

76) 船本 [2011] 17頁。

77) 船本 [2011] 18頁。

会計情報の送り手に対してこのような制度的制約を課すことは、送り手が会計情報を作成するときに、どのような当為判断に依拠しているかを開示するように要求することになる。このような制度的制約のもとでは、送り手は、実際にその準拠枠の範囲内で当為判断を下したとしても、これを客観的に証明できなかったならば、その判断を無効とされるからである。送り手は自らが依拠した当為判断を受け手に対して開示することに消極的であるから、送り手に対してその開示を制度的に強制することによって、これを実行せしめようというのである。送り手に対してその依拠した当為判断を開示することを制度的に強制することは、これによって会計情報の指令的特性を全面的に捨象できないとしても、会計情報の受け手が送り手の依拠した当為判断を理解することによって、会計情報として加工処理される以前の基礎にあるデータを推定することが可能になるのである⁷⁸⁾。

次に、会計情報のもつ指令的特性を捨象する方法としては、会計情報の送り手に対して、会計情報を作成するときの諸条件および諸状況を明示する環境情報の提供を求める方法がある。環境情報は、会計情報の受け手が送り手の会計情報作成時に実際になした当為判断と受け手に対して開示された当為判断の内容とが一致するかどうかを確認するときに、これを利用できる。受け手は、送り手の当為判断が開示されないときに、環境情報によって送り手の当為判断を推測するのである。このようにして、受け手は、送り手が作成した会計情報の表現的忠実性の程度を確認するためには、基本情報だけでなく、さらに送り手が会計情報を作成するに当たって依拠した当為判断に関する情報、送り手の会計情報作成時の諸条件および諸状況に関する環境情報等の補足情報の提供を受けることが必要になるのである⁷⁹⁾。

われわれ人間の情報処理能力には限界があるから、一時にあまりに多くの情

78) 船本 [2011] 18頁。

79) 船本 [2011] 18頁。

報の提供を受けると、情報過剰（information overload）の生み出される危険性がある。ここで、情報過剰とは、ある点を超えると、データが追加されることによって意思決定者は困惑させられ、増加したメッセージを考察し取り入れることが、精神的にも肉体的にもできないようになる状態のことをいう⁸⁰⁾。このような情報過剰が生み出されると、会計情報の受け手は、利用可能な会計情報のすべてを将来意思決定に役立つ情報として処理できないから、自らの情報処理能力の範囲内で、利用可能な情報の中から自らの意思決定にとって重要性の高い情報を選択することが必要になる⁸¹⁾。

他方、会計情報の送り手は、環境情報には自己が情報本体を作り上げるにあたって依拠した基礎データに関する情報が多いため、これを開示するのに積極的ではない。したがって、送り手が環境情報を開示したとしても、制度によって強制される程度のもにに限られるのである。そのため、会計情報の受け手は、伝達を受けた会計情報の利用可能性に限界のあることを認識しておくことが必要になる。受け手が伝達を受けた情報は、受け手の情報処理能力に限界のあることや、送り手の開示する環境情報が少ないことなどによって、不完全表現の情報とならざるをえないのである⁸²⁾。ここで、本体（principal）の望ましい区別が写体（surrogate）を区別することによってつねに可能ならばこれを完全表現といい、本体の望ましい区別が写体を区別することによって必ずしもできるとは限らない場合を不完全表現という⁸³⁾。

このような状況下では、会計情報の受け手は、信頼性の諸条件のすべてを充足する会計情報を完全表現の情報と考え、また実際に伝達を受けた会計情報を不完全表現の情報と考えることによって、伝達を受けた会計情報に限界のある

80) AAA [1977] p.38.

81) 船本 [2011] 19頁。

82) 船本 [2011] 19頁。

83) Ijiri [1967] p.8.

ことを念頭に置きつつコミュニケーションに臨むべきであろう⁸⁴⁾。

(3) 検証可能性とアリバイ症候群

検証可能性は、ある程度同一の専門的知識を有する適格者であれば、同一の証拠資料を基礎にするならば、相互に独立して情報処理を行ったとしても、本質的に同一の結論に到達できるという情報の特性である。したがって、検証可能性は、資料準拠性⁸⁵⁾を意味する⁸⁶⁾。

例えば、商品売買においては、過去事象についての情報は、送り状や納品書や請求書等の証憑書類に準拠していたならば、検証可能になる。現在事象についての情報は、月末とか年末等の1時点現在において商品の入手可能な市場価格や相場等の証拠資料に準拠していたならば、検証可能になる。将来事象についての情報は、将来キャッシュ・フローの現在割引価値は、どのような割引率を使用したのか、将来キャッシュ・フローの生じる時点を何時にしたのか、あるいは貨幣的測定単位の変動率をどれぐらいにしたのか等の見積予測の諸条件を明示する証拠資料に準拠していたならば、将来予測値がどの程度の正確性または限界をもっているのかが明らかになり、ある程度は検証可能になる。もちろん、将来実際にキャッシュ・フローが生じる時点にならなければ全面的に検証可能とはならないのであるが⁸⁷⁾。

このようにして、検証可能性は、過去事象に関する資料準拠性のみに限定されるわけではなく、過去、現在および将来の3つの時間的次元の事象に関する資料準拠性のことを意味する。したがって、過去、現在および将来の3つの時間的次元の事象のいずれであっても、検証力ある客観的な証拠資料に準拠して

84) 船本〔2011〕19頁。

85) 阪本〔1983〕46頁。

86) 船本〔2017〕155頁。

87) 船本〔2017〕155-156頁。

いないならば、検証可能とはならないのである⁸⁸⁾。

会計情報の受け手は、通常、会計情報の送り手が集約した結果たる会計情報の提供を受け、これを意思決定に利用する。したがって、会計情報が主役である。しかしながら、受け手は、集約の結果たる会計情報のみの提供を受けるとしたならば、提供を受けた集約の結果たる会計情報の検証可能性を確認できないことになる。会計情報は検証力ある客観的な証拠資料によって裏付けられていなければならないからである。会計情報を裏付ける証拠資料は、検証の目的ではなく、検証の主役である。証拠資料が検証可能なのではなく、証拠資料によって会計情報が検証可能になる⁸⁹⁾。会計情報が検証可能であれば、会計情報の表現的忠実性が保証されるのである。そのため、検証力ある客観的な証拠資料が重視されることになり、会計情報と証拠資料との関係、すなわち記号と記号との関係を考究する構文論は強調されるが、会計情報とその客体との関係、すなわち記号とその指示対象との関係を考究する意味論は、構文論の背後に追いやられる。その結果、本来は会計情報が主役であったものが、脇役の証拠資料が主役になるという逆転現象が生起することになる⁹⁰⁾。

一般に、主役と脇役の逆転現象として、例えば、本人であることに間違いがないにもかかわらず、これを証明するための検証力ある客観的な証拠資料を提示できないために、本人であることを認証されない次のような事例を挙げることができる。学内試験に学生証を提示しなければ受験できない、履歴書には学歴や職歴等を記載しなければならない、交通検問時に運転免許証を提示しなければ免許証不携帯ということになり減点と罰金を科される、および入出国時に税関にてパスポートを提示しなければ入出国できないなどがこれである⁹¹⁾。

88) 船本 [2017] 156頁。

89) 中島 [1979] 48頁。

90) 船本 [2017] 157頁。

91) 船本 [2017] 158頁。

会計情報の受け手は、集約の結果のみを表示している会計情報の提供を受けるものとしたならば、会計情報上の集約の結果がその裏に必要な証拠資料すなわち原始資料によって基礎づけられていることを、暗黙のうちに前提にしなければならない。なお、本稿は、会計情報識別基準として出力基準を採用しているため、本稿でいう会計情報とは、中間出力情報としての会計帳簿と最終出力情報としての会計報告書（財務諸表）のことであり、原始資料はこれを会計情報には含めない⁹²⁾。したがって、会計情報のアリバイが原始資料ということになる⁹³⁾。

会計情報の受け手は、本来は会計情報の表現的忠実性すなわち会計情報とその指示対象たる企業に関する経済事象との意味論的関連性に関心があったものが、その関心の的が、会計情報とその証拠資料たる原始資料との構文論的関連性に重点移行し、ひいてはアリバイたる証拠資料のみに集中することになる。その結果、会計情報の検証可能性を強調しすぎると、会計情報とその証拠資料たる原始資料との関係において、会計情報を裏付ける検証力ある客観的な証拠が主役になるアリバイ症候群⁹⁴⁾が現れることになるのである⁹⁵⁾。

なお、証拠資料たる原始資料と会計情報の指示対象たる企業に関する経済事象との関係は、記号としての証拠資料と指示対象としての客体との関係であって、意味論的関連性である。したがって、この関係のもとでは、アリバイ症候群は現れない。また、会計情報と指示対象との関係は、証拠資料を媒介にした間接的な関係であって、直示関係にはない⁹⁶⁾。

92) 会計帳簿と会計報告書の会計情報間における関係では、会計帳簿が会計報告書を裏付ける証拠であり、これは記号と記号との構文論的関係である。

93) 船本〔2017〕158頁。

94) アリバイ症候群については、アッテスランダー〔1972〕が詳しい。

95) 船本〔2017〕158頁。

96) 船本〔2017〕158頁。

Ⅲ 因果性

1 因果性とテレオロギー

一般に物理学や化学などのような自然科学の領域では、その対象たる自然現象の中に、原因と結果との因果関係すなわち因果性を比較的容易に辿ることができる。しかしながら、哲学や社会学などのような人文社会科学の領域では、その対象たる人間を中心とする社会現象の中に、因果性を見だしこれを辿っていくことが困難であると考えられている。その理由は、人間の営みである社会現象は、そこには非合理的な要素が多く含まれているため、目的と手段との関係すなわちテレオロギーは辿れるが、因果性のカテゴリーを適用して原因と結果との関係を辿ることは、自然現象の場合と違って、かなり困難であると考えられているからである⁹⁷⁾。

確かに、人間の目的的活動を中心とする社会現象を観察することによって、人間行動における目的と手段との関係すなわちテレオロギーは比較的容易に見できる。歴史学派伝来の人間観によれば、人間というものは、自由な意思をもっており、その意味では非合理的な存在である。したがって、人間の行動を合理的にとらえ、またこれを予測することは、全くできないわけではないが、原理的には至難の業である。そのため、社会科学においては、テレオロギーを追求できるが、自然科学のように現象の因果性を追求していくことは、きわめて限られた範囲内ではできるかもしれないが、学問としては本質的に意味をもたないのである⁹⁸⁾。

社会科学の1分野である会計学においても、経済学や経営学等の社会科学の分野と同様に、テレオロギーを追求し明らかにできる。例えば、会計が、会計情報の送り手たる企業と会計情報の受け手たるステークホルダーとの関係を保

97) 大塚 [1981] 8頁。

98) 大塚 [1981] 39頁。

持しさらには拡大する目的を達成するために、ステークホルダーに対して、会計情報という手段によって、企業の利益獲得能力や支払能力や社会貢献可能性等を報告しようとするのがこれである。

このことは、会計学が目的と手段との関係すなわちテレオロギーを容易に辿ることのできる人間の社会行動を対象とする社会科学の1分野であるという性格によって、少なからず影響を受けてきていることを物語るものである。学問の性格がその対象の性格いかんによって規定されることは必ずしも望ましいことではない。実践的命の規範としての妥当性ということと、経験的事実確定の真理としての妥当性ということとは、問題の平面をまったく異にしている。これを誤解して、2つの妥当性の領域を無理に一緒にしようとするならば、それぞれ独自の威厳は両方とも損なわれてしまうおそれがある⁹⁹⁾。

自然科学であろうと社会科学であろうと科学という知識領域においては、テレオロギーと因果性の両者を解明することが必要である。科学は、ある事実領域のテレオロギーを完璧に解明することができたとしても、依然として、その事実領域の因果性を解明することが要求される。テレオロギーと因果性とを根本的に区別する必要はない。テレオロギーの解明は単に暫定的なものであるにすぎない¹⁰⁰⁾。したがって、社会科学の1分野である会計学の領域においても、テレオロギーの解明はもちろんのこと、因果性を解明しなければならないのである。

2 因果性の本質

因果論は決定論の特殊形態である。科学は、統計的、構造的あるいは弁証法的な決定論のカテゴリーを用いる。決定論のカテゴリーは、しばしば因果的な言葉で語られているとはいえ、非因果的である。しかしながら、因果性は、科

99) ヴェーバー [1982] 313頁。

100) この詳細は、マッハ [1971] (76-77頁) を参照。

学において用いられる原理であり、因果性以外の他の決定論の原理と競合するものではあるが、妥当性を有する哲学的仮説である¹⁰¹⁾。

因果性は、結果の原因に対する直線的な依存だけではなく、一方向的な依存をも提示する。原因から結果へという関係を表すのである。因果性は、原因の結果に対する作用を表すが、結果の原因に対する作用は無視する。原因のみが能動的かつ生産的であり、結果は原因の受動的産物に過ぎないのである¹⁰²⁾。

因果性にとっては、原因の結果に対する時間的先行性は、本質的なものである。原因は結果より時間的に先行しているので、原因と結果との間には常に時間の遅延がある¹⁰³⁾。時間的先行性は、因果的に結合していない2つの事象に関しては相対的であるが、因果的に結合している2つの事象に関しては、そして一般に、生成的に結合している2つの事象に関しては絶対的である¹⁰⁴⁾。

原因の結果に対する時間的先行性は、これをアインシュタインの特殊相対性理論における遅延作用の原理に類比できる。特殊相対性理論は、物理的に結合していない事象の時間系列の逆転は認めるが、因果結合の逆転は認めていないため、原因が生起する前に結果が生起することを否定する。したがって、特殊相対性理論は、過去はこれを変えることはできないと主張するのである¹⁰⁵⁾。

因果性には、認識論的因果性と存在論的因果性の2つの概念がある。認識論的因果性は、近代の経験主義を基礎にした概念である。近代の経験主義によると、因果関係というカテゴリーの身分はまったく認識論的なものである。原因が結果を作り出すとかあるいは引き起こすということは経験的には検証不能である。経験的に検証できることは、原因という経験される事象には、つねに、

101) プンゲ [1972] 6 頁。

102) この詳細は、プンゲ [1972] (161-164頁) を参照。

103) プンゲ [1972] 80 頁。

104) プンゲ [1972] 84 頁。

105) この詳細は、プンゲ [1972] (82-84頁) を参照。

結果という経験される事象が伴うということのみである¹⁰⁶⁾。

認識論的因果性においては、因果関係は、物に関するわれわれの経験や知識にのみ関わるものであって、物そのものの有する特性ではない。それゆえ、因果関係に関するいかなる議論も、形式的な語法で語られなければならないのであって、内容的な語法で語られてはならないのである¹⁰⁷⁾。因果性は概念的対象の領域の内部における関係である。原因と結果との関係は、概念的対象間の関係であり、存在する事象間の関係ではないのである¹⁰⁸⁾。

他方、存在論¹⁰⁹⁾の因果性は、抽象的観念の間の関係を表すカテゴリーではなく、現実世界の実際の特性であるところの結合と決定を表すカテゴリーであり、存在論的な身分を有する概念である。因果性は、あらゆる他の存在論的カテゴリーと同様に、認識論的諸問題を引き起こすけれども、ただ単に経験の1成分にとどまらず、現実の事象間すなわち自然や社会に生起する出来事の間に見いだされる依存関係の客観的な形式である¹¹⁰⁾。

存在論的因果性が成立するための要件は、次の4つである。①因果関係が主として外的因子によって生み出されること。外的因子は内的因子に対して優越性を有しているのである。②因果関係を孤立しているものとみなすことができること。因果関係は実際には環境と相互結合しているのであるが、それが環境から分離しているとみなすことができる場合がこれである。③原因と結果との相互作用が能動者と受動者との関係によって表現できること。原因と結果との相互作用が一方向的であるか、作用のほうが反作用よりもはるかに重要である

106) プンゲ [1972] 23頁。

107) プンゲ [1972] 22頁。

108) プンゲ [1972] 22頁注2。

109) ここで存在論とは、実在の最も一般的な特質についての理論である。それには、(空間のような)カテゴリーについての研究と(因果原理のような)一般的法則についての分析が含まれている(プンゲ [1972] 24頁注8)。

110) プンゲ [1972] 24頁。

場合がこれである。これは、反作用が存在しないかあるいは反作用を事実上無視できる場合である。この条件は、人間が能動者であり原料が受動者であるというように、人間の技術と生産において典型的にみられるものである。④先行するものとそれに続くものが、相互に一意に結合されていること。結果がある1つの原因から一意に出てくる場合がこれである。単一因果関係が成立するときである¹¹¹⁾。

因果関係は、これを単一因果関係と多重因果関係の2つに分類できる。単一因果関係は1つの原因Cと1つの結果Eとの組み合わせである。多重因果関係は、有限個の原因 C_1, C_2, \dots, C_n と1つの結果Eとの組み合わせ（原因の複数性）、および1つの原因Cと有限個の結果 E_1, E_2, \dots, E_n との組み合わせ（結果の複数性）の2つからなる。単一因果関係が成立するためには、例えば、有限個の原因の組 $\{C_i\}$ と有限個の結果の組 $\{E_i\}$ から成る複合事象は、単一因果関係に対応する関数関係を $y = f(x)$ とすると、これら2つの組の関係が「 $y_i = f_i(x_i), i = 1, 2, \dots, n$ 」であらねばならない¹¹²⁾。

これら4つの条件はすべて、現実世界における客体に関わるものであって、われわれの認識による客体の再構成に関わるものではない。因果性が成立するための条件は、基本的には、客体の性質に依存するのである¹¹³⁾。

3 因果性の3つの観点

まず、1つの事象の中に因果性を求めようとする観点がある。この観点は、1つの事象の始点を原因とみて、その事象の終点を結果とみようとするものである。例えば、100m走という事象（運動）の場合には、事象の始点たるスタート地点が原因であり、事象の終点たるゴール地点が結果である。この例で

111) プンゲ [1972] 346頁。

112) この詳細は、プンゲ [1972] (133-139頁) を参照。

113) この詳細は、プンゲ [1972] (346-347頁) を参照。

は、スタートからゴールまでおよそ10秒の時間の長さがあるとはいえ、事象の始点と事象の終点という1つの事象の中に、因果性の存在が求められている。確かに、この観点における事象の始点と事象の終点は、存在論的レベルの概念であって、意味論的関連性を有するものである¹¹⁴⁾。しかしながら、因果関係が時間的に継起する複数の事象間においてのみ存在するがゆえに、1つの事象の中に原因と結果の2つの要素を求めようとする観点は、これを存在論的かつ論理的に妥当性をもつものということとはできない¹¹⁵⁾。

次に、2つの事象の間に因果性を求めようとする観点がある。この観点は、2つの事象の間に因果関係が認められるならば、これら2つの事象を因果関係によって結び付けようとするものである。例えば、ある主体が商品を現金によって購入する場合には、現金の減少が原因（または結果）であり、商品の増加が結果（または原因）である。この例では、ある主体の保有する財産に対して変動をもたらす増加と減少という2つの事象の間に、因果性の存在が求められている。この例は、財産の増加と減少という2つの事象の間に因果性の存在を求めようとしている点で、1つの事象の中に因果性を求めようとする最初の観点とは対照的である。最初の観点は、1つの事象の中に因果性を求めようとしているため、因果関係を抽象的観念の間の関係であるとする認識論的因果性の概念と関連している。これに対して、増加と減少という2つの事象を因果関係によって結び付けようとする2番目の観点は、上記の例にみられるように財産の増加と減少という存在論的レベルの概念を使用するとともに、因果関係が2つの事象間の関係であるとする存在論的因果性の概念と関連している¹¹⁶⁾。

最後に、1つの現在事象を基準にして因果性を推測する観点がある。この観点は、現在事象を結果とみる場合は原因となる過去事象を推測し、現在事象を

114) 船本 [2017] 112-113頁。

115) この詳細は、畠中 [1932] (398-399頁) を参照。

116) 船本 [2017] 113-114頁。

原因とみる場合は結果となる将来事象を推測しようとするものである。例えば、部屋のガラスが割れていて部屋の中にこぶし大の石が転がっている場合は、この現在事象を結果とみるとその原因となる過去事象を推測する必要がある。他方、この現在事象を原因とみるとその結果となる将来事象を推測する必要がある。前者の原因としては、部屋の外から故意に石が投げ込まれたか、または部屋の中で偶然割ってしまったものを偽装するために石を置いたなどと、推測できる。他方、後者の結果としては、石を投げ込まれてガラスを割られないようにするために強固な壁を取り付けるか、または簡単に割れないようにするために強化ガラスに取り替えるなどと、推測できる¹¹⁷⁾。

この観点は、1つの事象を基準にして、これと関連する原因となる事象または結果となる事象を推測することによって、2つの事象間に因果性の存在を求めようとするものである。この観点は、現在事象に対して、推測された原因となる過去事象または推測された結果となる将来事象を結びつけることによって、因果性の存在を求めようとしている点では、2つの事象の間に因果性を求めようとする2番目の観点と類似している。しかしながら、検証されているのは現在事象のみであって、これと関連付けられる過去事象と将来事象は推測によって求められたものにすぎない。もっとも、過去事象は検証力ある客観的な証拠資料によって裏付けられたならば検証可能になるのではあるが。したがって、この観点は、純粹に在論的レベルの概念に基礎を置くものではない。この観点は、一方では、現在事象に関する存在論的レベルの概念を基礎にし、他方では、過去事象と将来事象に関する認識論的レベルの概念を基礎にしている。したがって、この観点の因果性には、存在論的因果性の概念と認識論的因果性の概念とが混在しているのである¹¹⁸⁾。

117) 船本 [2017] 114-115頁。

118) 船本 [2017] 115頁。

4 会計における因果性の展開

まず、1つの事象の中に因果性を求めようとする観点としては、L. ゴンベルクの見解がある。ゴンベルクは、会計の対象を企業の経済過程とみ、これを会計固有の手段たる勘定によって表現しようと試みている。運動の始点すなわちアウトフローを生じさせる取引の原因は、貸方として記入される。また運動の終点すなわちインフローの点に示されている取引の結果は、借方として記入される。それゆえ、2つの主要な勘定範疇たる資産と持分について妥当する最終的なルールは、原因は貸方、結果は借方ということになる¹¹⁹⁾。ゴンベルクは、会計における取引の貸借複記による記録の段階で、運動の始点たる原因は勘定の貸方へ、また運動の終点たる結果は勘定の借方へ表現しようと試み、1つの事象の中に因果関係を見いだそうとしている¹²⁰⁾。

しかしながら、会計の借方・貸方という表現形式は、会計の構文論的ルールであって、存在論的にはいかなる対象をも指示することのない単なる符号にすぎないものである。それにもかかわらず、ゴンベルクは、貸方に対して運動の始点すなわちアウトフローおよび借方に対して運動の終点すなわちインフローという存在論的レベルの表現を使用することによって、これらに意味論的関連性をもたせようとしている¹²¹⁾。

ゴンベルクは、目的的活動たる企業の経済活動を会計の対象とみ、これを因果関係によって説明しようとしているが、1つの事象の中に原因と結果の2つの要素を見いだそうとし、原因と結果にかかわる2つの事象を識別しようとしてはいない。その結果、ゴンベルクは、企業の経済活動という対象の因果論的認識を意図しておりながら、これを単に会計機構の貸借複記という構文論的ルールにしたがって原因を貸方へそして結果を借方へ表現するにとどまってい

119) Käfer [1966] p.16.

120) 船本 [2011] 64頁。

121) 船本 [2011] 64頁。

るのである¹²²⁾。

次に、2つの事象の間に因果性を求めようとする観点としては、井尻雄士教授の見解がある。井尻教授によれば、会計の構造は因果的複式簿記の観点から説明されるべきであり、会計の本質的な要素は主体財産の変動を増加と減少との因果関係によって把握する点にある。そして複式簿記の表現方法は、借方はずねに増加（または減少の取消し）を表わし、貸方はづねに減少（または増加の取消し）を表わすという特徴をもつものである¹²³⁾。したがって、井尻教授は、会計の基礎が因果性にあるとみ、会計がある実体の財産の変動たる増加と減少という2つの事象を対象とし、これらを因果関係によって結びつけようとするものとみているのである¹²⁴⁾。

しかしながら、井尻教授は、単に増加と減少との間に因果関係を見いだそうとしているのであって、増加と減少のどちらが原因でどちらが結果であるかという点については明らかにしていない。これはおそらく増加と減少の両者ともが原因でありかつ同時に結果でもありえると考えているからであろう。そのため、井尻教授のように借方と貸方という符号を財産の増加と減少という存在論的レベルの概念に置き換えたとしても、これを会計における貸借複記という構文論的ルールにしたがって表現するかぎり、これは貸借複記という会計的形式による一組の認識論的レベルの概念にとどまることになるのである¹²⁵⁾。

最後に、1つの現在事象を基準にして因果性を推測する観点としては、G. H. ソーターの見解がある。ソーターは、事象接近法¹²⁶⁾を提唱し、会計情報

122) 船本 [2011] 64-65頁。

123) Ijiri [1967] p.109.

124) 船本 [2011] 65頁。

125) 船本 [2011] 65-66頁。

126) 事象接近法は、Sorter [1969] によって提唱されたものである。その特徴は、その当時の会計界における多数派たる価値接近法に対する批判から始まり、価値接近法が積極的に採用している「費用と収益との適正な対応」の手続きが企業の経済事象に関する表現

の送り手が評価や集計を行っていない基礎データを会計情報の受け手たるステークホルダーに対して提供すべきことを主唱している。ソーターが、同一の集計値を生み出すもとの数値の組み合わせが無数にあって集計値からもとの数値を識別できないという理由から、基礎データを集計することによって情報ロスが発生するもの¹²⁷⁾とみているからである。

会計情報の送り手であろうと会計情報の受け手であろうと、これら両者のいずれかが基礎データを集計すれば、必然的に情報ロスが発生する。しかしながら、送り手が集計するのではなく、会計情報の受け手が基礎データをその特定ニーズに応じて集計するほうが情報ロスの発生を遅らせることができる。集計はいずれ受け手によって行われるわけであるから、受け手が集計することから発生する情報ロスは、これを回避できないが、少なくとも送り手が受け手の特定ニーズのために集計する結果発生する情報ロスは、これを回避できるのである。したがって、ソーターは、事象接近法によって、従来の会計情報よりも抽象レベルの低い会計情報を作り出すことができないものか、すなわち、会計情報がその対象たる企業に関する経済事象を忠実に表現できないものかを考究しているのである¹²⁸⁾。

ソーターは、会計が貸借複記の形式のもとで資産と持分という2種類の名称を用いて会計の対象たる企業に関する経済事象を表現する方法を採用するものとみている。しかしながら、ソーターは、この会計固有の形式によって経済事象の因果関係を余すところなく表現できるものとは考えていない。なぜならば、ソーターは、形式的には1つの経済事象に対して資産と持分の2つの名称を組み合わせた2重分類の表現方法を採用しているのであるが、実質的にはこ

的に忠実な情報を破壊すると主張するところにみられる。この詳細は、船本 [1979] (65-75頁) を参照。

127) この詳細は、Sorter [1969] (pp.14-15) を参照。

128) 船本 [2011] 66頁。

の2重分類的表現を1組の会計表現の結果とみなしているからである。2重分類的表現は、2重分類の形式をとっておりながら、実は1つの経済事象を指示対象とする1つの表現結果である。ソーターはこのような表現結果をカテゴリと呼称し、これに対して原因を明示するクラスを付着させるという方法を採用している。その結果、従来の会計による取引記録は、原因によって分類されることになる。しかも1つのカテゴリに対して1つのクラスを関係づける形式をとっている。単一因果関係¹²⁹⁾による表現である¹³⁰⁾。

ソーターは、1つの事象を認識対象としこれを原因と結果の2つの要素によって説明しようとするものであって、この点を見るかぎりでは、ゴンベルクと類似している。したがって、ソーターは、純粹に存在論的な因果性の概念に基礎を置くものではないのである。会計学の領域においては、会計の対象たる企業に関する経済事象を会計的認識過程を通じて経験的に観察可能な表現に置き換えることなくして、これを認識できない。会計的認識過程を経て作り上げられた会計情報は、たとえそれが存在論的な身分を有する基礎資料に基づいていたとしても、究極的には認識論的な身分を有する表現になる。そこで、ソーターは、このような会計表現に対して存在論的レベルの概念たるクラスを付着させることによって、会計表現に対して意味論的関連性をもたせようと試みているのである¹³¹⁾。

ソーターは、一方では、原因を分類規準とする5個のクラスによって代表される存在論的レベルの概念を基礎にし、他方では、結果を分類規準とする25個

129) G. H. ソーターによれば、1つの会計事象は、1つ以上の原因から生じ1つ以上の結果を作り出すのであるが、これら複合事象はそれぞれがただ1つの原因とただ1つの結果をもつ諸事象の合計として説明できるものとみている (Sorter [1969] p.13)。このことは、ソーターが会計表現が単一因果関係による表現に限定されるべきであることを提唱していることを物語るものである。この詳細は、船本 [1981] (82-84頁) を参照。

130) 船本 [2011] 66-67頁。

131) 船本 [2011] 67頁。この点については、船本 [1982] (22頁) を参照。

のカテゴリーによって代表される認識論的レベルの概念を基礎にする¹³²⁾ものである。したがって、ソーターの採用する因果性の概念には、存在論的因果性の概念と認識論的因果性の概念とが混在している。その結果、ソーターの因果性の概念は、因果性を存在論的な身分を有するものとみるM. ブンゲの立場と因果性を認識論的な身分を有するものとみるJ. ロック (John Locke) やG. バークリー (George Berkeley) やD. ヒューム (David Hume) やI. カント (Immanuel Kant) らに代表される近代経験主義の立場とを折衷したものであるという特徴がみられるのである¹³³⁾。

【参考文献】

- P. アッテスランダー [1972]『現代最後の日々』(松谷健二訳) ダイアモンド社。
 N. ウィーナー [1954]『人間機械論 サイバネティックスと社会』(池原止戈夫訳) みすず書房。
 M. ヴェーバー [1982]『ヴェーバー社会科学論集』(中村貞二訳) 河出書房新社。
 大塚久雄 [1981]『社会科学の方法 ——ヴェーバーとマルクス——』岩波新書。
 C. K. オグデン, I. A. リチャーズ [1967]『意味の意味』(石橋幸太郎訳) 新泉社。
 阪本安一 [1983]『新講財務諸表論』〈全訂版〉中央経済社。
 中島省吾 [1979]『「会社会計基準序説」研究』森山書店。
 C. S. パース [1986]『パース著作集2 記号学』(内田種臣編訳) 勁草書房。
 畠中福一 [1932]『勘定学説研究』森山書店。
 S. I. ハヤカワ [1985]『思考と行動における言語 原書第四版』(大久保忠利訳) 岩波書店。

132)この点については, Sorter [1963] (pp.14-30) が詳しい。ソーターの提示した5個のクラスと25個のカテゴリーについては, 船本 [1981] を参照。

133)船本 [2011] 67頁。

- 平松一夫, 広瀬義州訳 [2002]『FASB財務会計の諸概念 増補版』中央経済社。
- 船本修三 [1979]「ソーター事象理論における基本問題」『大阪学院大学商経論叢』第5巻第1号, 65-75頁。
- 船本修三 [1981]「会計事象の本質に関する一考察——G.H.ソーターの所説を中心として——」『大阪学院大学商経論叢』第7巻第2号, 79-93頁。
- 船本修三 [1982]「ソーター事象理論の方法論的基礎」『大阪学院大学商経論叢』第8巻第3号, 13-26頁。
- 船本修三 [2007]『企業情報の基礎理論』中央経済社。
- 船本修三 [2011]『会計コミュニケーションの理論』中央経済社。
- 船本修三 [2017]『情報社会のコミュニケーション能力——「知る力」を身につける——第2版』中央経済社。
- M. ブンゲ [1972] 黒崎 宏訳『因果性——因果原理の近代科学における位置』岩波書店。
- E. マッハ [1971]『感覚の分析』（須藤吾之助, 廣松 渉訳）法政大学出版局。
- 三戸 公 [2004]「情報の概念について——N.ウィーナーと吉田民人——」（『神奈川大学経済学会 商経論叢』39-4, 71-94頁）。
- 三戸 公 [2007]「情報と記号——吉田情報論批判覚書——」（『中京経営研究』第16巻第2号, 49-75頁）。
- 吉田民人 [1990a]『情報と自己組織性の理論』東京大学出版会。
- 吉田民人 [1990b]『自己組織性の情報科学——エヴォリュショナリストのウィーナー的自然観——』新曜社。
- 吉田民人 [2003]「第7章 理論的・一般的な『新しい学術体系』試論」（日本学術会議運営審議会附置新しい学術体系委員会『新しい学術の体系——社会のための学術と文理の融合——』所収, 90-172頁）。
- A. ラバポート [1967]『操作主義哲学——思考と行動の統合——』（真田淑子訳）

誠信書房。

AAA [1966] *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA. (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房, 1969年。)

AAA [1969] Committee on External Reporting—An Evaluation of External Reporting Practices—A Report of the 1966-68 Committee on External Reporting, *The Accounting Review, Supplement to Vol.44*, pp.78-123. (法政大学会計学研究室訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論の展開』同文館, 1975年, 127-208頁。)

AAA [1977] Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, AAA. (柴谷恭次郎訳『会計理論及び理論承認』国元書房, 1980年。)

K. E. Boulding [1961] *The Image*, Ann Arbor Paperbacks, The University of Michigan Press. (K. E. ボールディング著, 大川信明訳『ザ・イメージ』誠信書房, 1962年。)

FASB [1980] *Statement of Financial Accounting Concepts No.2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*, FASB. (平松, 広瀬 [2002] 45-144頁。)

Y. Ijiri [1967] *The Foundations of Accounting Measurement*, Prentice-Hall, Inc.. (井尻雄士著『会計測定的基础』東洋経済新報社, 1968年。)

Jaedicke, Ijiri and Nielsen [1966a] C. T. Devine, “Some Conceptual Problems in Accounting Measurements,” in Robert K. Jaedicke, Yuji Ijiri and Oswald Nielsen (ed.), *Research in Accounting Measurement*, AAA, pp.13-27. (井尻雄士他編原価研究会訳『会計測定の研究 上巻』ミネルヴァ書房, 1974年, 19-46頁。)

Jaedicke, Ijiri and Nielsen [1966b] H. R. Anton, “The Effect of Computers on the Reliability of Accounting Measurements” in Robert K. Jaedicke,

Yuji Ijiri and Oswald Nielsen (ed.), *Research in Accounting Measurement*, AAA, pp.127-136. (井尻雄士他編, 原価研究会訳『会計測定の研究 下巻』ミネルヴァ書房, 1976年, 3-22頁。)

K. Käfer [1966] *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping*, The Board of Trustees of the University of Illinois. (K. ケーファー著, 安平昭二訳『複式簿記の原理』千倉書房, 1972年。)

A. M. McDonough [1963] *Information Economics and Management Systems*, McGraw-Hill.

Random House [2001] *Random House Webster's Unabridged Dictionary*, Second Edition, Random House New York.

G. H. Sorter [1963] *The Boundaries of the Accounting Universe*, Arno Press Inc., 1978. (originally, University of Chicago, 1963.)

G. H. Sorter [1969] "An 'Events' Approach to Basic Accounting Theory", *The Accounting Review*, 44(1), pp.12-19.

G. J. Staubus [1970] "Determinants of the Value of Accounting Procedures," *Abacus*, Vol.6, No.2, pp.105-119.

G. J. Staubus [1971] "The Relevance of Evidence of Cash Flows," in Robert R. Sterling ed., *Asset Valuation and Income Determination*, Scholars Book Co..

Webster's [1993] *Webster's Third New International Dictionary of the English Language Unabridged*, Merriam-Webster.